

*Голові разової спеціалізованої вченої ради
Державного податкового університету
Міністерства фінансів України
д.е.н., проф. Я.О. Ізмайлову*

РЕЦЕНЗІЯ

**на дисертацію Чирви Олександра Васильовича
на тему «Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм
забезпечення економічної безпеки України»,
представлену на здобуття наукового ступеня доктора філософії
зі спеціальності 051 Економіка
в галузі знань 05 Соціальні та поведінкові науки**

1. Актуальність теми дослідження.

Економічна безпека держави – фундамент її незалежності. Повномасштабна війна в Україні наочно це підтвердила: усі зібрані податки спрямовуються на потреби сектору безпеки й оборони. Відтак, в умовах воєнного стану податкові механізми забезпечення економічної безпеки мають виключно важливе значення. Адже податкова сфера пронизує всі види діяльності господарюючих суб'єктів та фізичних осіб, і від її впливу на них (позитивного чи негативного) залежить розвиток економіки та бізнесу, наповненість доходної частини бюджету, який через війну потребує додаткових ресурсів. У податковій системі України традиційно ключову роль відіграють непрямі податки – податок на додану вартість (ПДВ) акциз та мито. У доходах державного бюджету у довоєнний період вони складали переважну частину. Наразі їх значення лише посилюється: саме ці податки є критично важливими для фінансування армії.

На відміну від прямих податків, які виконують роль автоматичних стабілізаторів у кризові періоди, непрямі податки відрізняються адаптивним характером і теж мають стабілізаційний вплив на економічну динаміку. В умовах повномасштабного російського вторгнення, яке завдало величезної людської та економічної шкоди, спричинило втрати територій, знищення інфраструктури, переміщення підприємств і населення, саме податки на споживання стали своєрідним амортизатором, що допоміг утримати економічну стійкість і зберегти фінансову спроможність держави.

Незважаючи на чимало досліджень проблем податкової політики, механізмів і інструментів регулювання оподаткування, інституційних перетворень у податковій системі, питання розвитку системи непрямого оподаткування в контексті забезпечення економічної безпеки країни залишилися поза прискіпливою увагою дослідників. Попри впровадження різних стратегій та постійного реформування вітчизняної податкової системи непрямому оподаткуванню як механізму забезпечення економічної безпеки не приділялося належної уваги, що опосередковано сприяло грандіозним обривам ланцюгів ПДВ і виникненню зустрічних потоків (практика скруту, фіктивного

кредиту і отримання незаконного відшкодування ПДВ); масовому ухиленню від сплати акцизних податків через використання численних «чорних» та «сірих» схем та зростанню тіньового ринку підакцизної продукції; поширенню звільнень від сплати митних платежів та використанням товарів за кінцевим (цільовим) призначенням, що в сукупності спричиняє спотворення податкової бази, і становить реальну загрозу національній економічній безпеці.

Розв'язання проблеми усунення суперечностей і мінімізації податкових витрат у світі обмежених фінансових ресурсів емпіричними методами, корекцією законодавства і використанням адміністративних заходів, як свідчить практика, не забезпечує реалізацію поставлених цілей. У результаті механізм функціонування податків, їх законодавча база змінюються, а проблеми, що генеруються непрямими податками, не тільки не знімаються, але й певною мірою зростають. Це вимагає продовження дослідження принципів і векторів розвитку цього виду податків в умовах обмежень, пов'язаних із воєнним станом та повномасштабною обороною.

Все це підтверджує актуальність вибору теми дисертаційного дослідження Чирви Олександра Васильовича – «Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм забезпечення економічної безпеки України».

Розвиток системи непрямого оподаткування в Україні формувався під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх чинників. Від часу здобуття незалежності визначальним орієнтиром стало наближення до європейської моделі оподаткування. І сьогодні, в умовах євроінтеграції, цей вектор залишається основою податкової політики держави.

Внутрішні чинники – структура господарства, доходи населення, й величезні збитки та виняткові виклики, спричинені повномасштабним вторгненням росії – також істотно впливають на формування податкової системи. Саме взаємодія зовнішніх та внутрішніх чинників визначає подальшу еволюцію непрямого оподаткування як інструмента зміцнення економічної безпеки.

У нинішній ситуації воєнної, фінансової та інституційної нестабільності питання податкової ефективності набуває стратегічного значення. Непрямі податки – ПДВ, акциз та мито – забезпечують основну частину доходів бюджету й відіграють ключову роль у фінансуванні безпеки і оборони України. Актуальними стають завдання підвищення ефективності адміністрування непрямих податків, боротьби з тіньовою економікою, контрабандою та ухиленням від сплати. У цьому контексті система непрямого оподаткування постає як важливий інструмент фіскальної стабільності, прозорості та національної безпеки.

Отже, дослідження напрямів удосконалення непрямого оподаткування є надзвичайно актуальним, теоретично важливим і практично значущим завданням, що відповідає стратегічним інтересам України. З огляду на викладене вище можна стверджувати, що тема дослідження Чирви О.В. є глибоко вмотивованою та вкрай актуальною, а її мета та поставлені завдання відповідають реаліям сучасних наукових розвідок.

2. Практичне значення результатів дисертаційної роботи та її зв'язок з науковими програмами, планами, темами, грантами.

Окремі положення і результати дисертаційної роботи Чирви О.В. було використано в межах виконання науково-дослідної роботи кафедри управління та бізнес-адміністрування Державного податкового університету за темою «Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку» (державний реєстраційний номер №0119U000718), у межах якої автором обґрунтовано висновок, що структура податкових надходжень України в цілому відповідає світовій тенденції поширення ПДВ, а розробка податкової політики держави повинна ґрунтуватись на врахуванні адміністративного аспекту оподаткування.

Результати дисертаційного дослідження можуть використовуватися в ході подальшого вдосконалення системи непрямого оподаткування в Україні. Окремі висновки і рекомендації дисертації знайшли застосування у практичній діяльності незалежної неурядової організації GROWFORD Institute, яка здійснює дослідження у сфері економіки та фінансів. Аналітичні матеріали і пропозиції автора були використані при підготовці аналітичних записок для Міністерства фінансів України та Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження вих. № 28/08-01 від 28.08.2024, С.206).

Положення дисертації можуть бути використані також і в освітньому процесі під час підготовки фахівців у галузі економіки та оподаткування. Результати дослідження Чирви О.В. було використано при підготовці та проведенні лекційних і семінарських занять з курсу «Непряме оподаткування зовнішньо-економічної діяльності» для підготовки здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня за освітньою програмою «Міжнародне оподаткування» Державного податкового університету (акт впровадження від 28.02.2025, С.207-208).

3. Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій.

Дисертація Чирви Олександра Васильовича присвячена вирішенню актуального наукового завдання у галузі 05 Соціальні та поведінкові науки – поглиблення теоретичних засад, розширення методичного інструментарію та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму забезпечення економічної безпеки держави на основі розвитку системи непрямого оподаткування. Мета, об'єкт, предмет дисертаційної роботи логічно пов'язані між собою та окреслюють поле дослідження.

Наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані в дисертаційній роботі, є результатом самостійного дослідження автора і ґрунтуються на системному аналізі теоретичних джерел, законодавчо-нормативної бази, а також великого масиву статистичних даних.

Для забезпечення наукової обґрунтованості використовувалися сучасні загальнонаукові й спеціальні методи дослідження: формально-логічний, кліометричний, структурний аналіз, міжнародний порівняльний аналіз, індексний метод, статистичні методи, дедукція та індукція. Це дало змогу не лише дослідити стан і тенденції розвитку системи непрямого оподаткування, а

й сформулювати практичні рекомендації щодо її вдосконалення в умовах воєнного стану та поствоєнного відновлення з огляду на вплив на зміцнення економічної безпеки.

Достовірність результатів підтверджується узгодженістю з актуальними економічними процесами в Україні, використанням офіційних інформаційних джерел (дані Мінфіну, ДПС, Держстату, НБУ, ОЕСР, ЄС, Світового банку), порівняльним аналізом європейського та українського досвіду, логічною послідовністю викладення результатів і обґрунтованістю висновків, апробацією основних положень дослідження в наукових публікаціях та на конференціях.

Отже, наукові положення, висновки та рекомендації, представлені у дисертації Чирви О. В. є достовірними, теоретично обґрунтованими та мають практичну цінність для розвитку державної податкової політики й зміцнення економічної безпеки України.

4. Оцінка новизни представлених результатів проведеного дослідження.

Аналіз змісту дисертації Чирви О.В. «Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм забезпечення економічної безпеки України» дає змогу зробити висновок про достатній рівень обґрунтованості викладених у ній пунктів наукової новизни. При цьому слід підкреслити системність роботи, про що свідчить логіка та послідовність викладення матеріалу дисертації. Вагомими результатами, які характеризують наявність наукової новизни, є розроблення теоретико-методичних підходів до вдосконалення механізму забезпечення економічної безпеки держави інструментами системи непрямого оподаткування, зокрема:

- це формування автором моделі архітектури податкових даних, розробленої на основі концепції ОЕСР «Цифрова податкова адміністрація 3.0» (підрозділ 3.2, рис. 3.8 (с. 160)), яка інтегрує податкові дані мікро- та макрорівнів, забезпечуючи двосторонній зв'язок між ними. Запропонована авторська модель дає змогу як агрегувати мікродані до макрорівня, так і деталізувати макропоказники до рівня індивідуальних податкових даних, що істотно розширює можливості аналітики. Зокрема, поєднання такої моделі з системою розподільних національних рахунків створює умови для глибшого аналізу та вирішення широкого спектра практичних завдань, зокрема, прогнозування макроекономічних показників, формування ефективної податкової політики, а також оцінки розподілу податкового навантаження на основі методології DINA (розподільні національні рахунки доходів). Застосування цієї моделі сприятиме підвищенню прозорості і ефективності державної податкової політики та забезпеченню економічної безпеки держави;

- це авторське удосконалення методології оцінювання конкурентоспроможності податкових систем, що лежить в основі формування Міжнародного індексу податкової конкурентоспроможності (International Tax Competitiveness Index), шляхом розширення її аналітичної бази за рахунок включення додаткових показників, які відображають ефективність функціонування системи непрямого оподаткування (підрозділ 2.3, рис. 2.18 (с. 113)). Застосування оновленої методології надало змогу комплексно оцінити сильні сторони та виявити ключові недоліки вітчизняної системи непрямих

податків. Прикладне застосування удосконаленої методології слугуватиме науковим підґрунтям для прийняття управлінських рішень щодо подальшої модернізації української системи оподаткування в частині непрямих податків та наближення її до стандартів ефективності, прозорості й податкової нейтральності;

- це розвиток теоретико-методологічних підходів до аналізу взаємозв'язку між багаторівневою ієрархічною структурою економічної безпеки держави та регулюючою функцією непрямих податків (підрозділ 1.2, рис. 1.6 (с. 48));

- це ідентифікація ключових структурних диспропорцій у системі непрямого оподаткування, зокрема домінування імпорту як бази для оподаткування споживання, що зумовлює вразливість фіскальної системи щодо зовнішніх впливів (підрозділ 1.2, с. 51-57));

- це формування методичного підходу до оцінювання впливу інтеграції до Європейського Союзу на розвиток системи непрямого оподаткування. Зокрема, показано, що вступ до ЄС супроводжується помірним зростанням ПДВ, зниженням митних надходжень і незначним зменшенням акцизних платежів як частки ВВП за одночасної стабілізації загального рівня податкового навантаження та його поступового зближення з середньоєвропейськими показниками (підрозділ 3.1).

Наукові результати, висновки, рекомендації, викладені в дисертації «Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм забезпечення економічної безпеки України», характеризуються високим рівнем обґрунтованості. Аналіз змісту роботи, обсягу проаналізованого фактологічного матеріалу та власних розрахунків автора дає підстави для висновку, що поставлені завдання вирішені повністю і відповідно до визначеної мети дослідження.

5. Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій в наукових публікаціях за темою дисертації.

Основні результати дисертації Чирви О. В. опубліковано у 12 наукових працях загальним обсягом 4,5 д. а. (з яких 3,0 д. а. належать особисто автору), серед них: 1 підрозділ у колективній монографії (у співавторстві), 5 статей, опублікованих у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України категорії «Б» (2 – у співавторстві), 6 тез доповідей, опублікованих у збірниках матеріалів міжнародних та всеукраїнських наукових та науково-практичних конференцій.

Спільні публікації автора у списку містять чітке зазначення його особистого внеску в дослідження. На захист представлено лише власні наукові розробки здобувача. Кількість та обсяг опублікованих праць відповідають вимогам МОН України для дисертацій на здобуття ступеня доктора філософії. Оприлюднені публікації підтверджують самотійність отриманих наукових і практичних результатів.

6. Структура, стиль та мова дисертаційної роботи.

Дисертаційна робота Чирви О. В. написана українською мовою згідно з нормами наукового стилю. На думку рецензента, сильною стороною дисертації є дуже чітка логічність та послідовність подання матеріалу, що сприяє його

цілісному сприйняттю. Основні результати дослідження ілюстровані рисунками та таблицями, що забезпечує наочність викладеного і полегшує розуміння ключових положень дисертації.

Робота має традиційну для наукових робіт такого рівня структуру: вступ, три змістовні розділи, висновки, список використаних джерел і додатки. Висновки є обґрунтованими, чітко сформульованими, відображають Висновки за окремими розділами та загалом по дисертації є обґрунтованими, чітко сформульованими, тісно корелюють із викладеним матеріалом і відображають концептуальну сутність та новизну дисертації. Бібліографічний опис використаних літературних джерел оформлено належним чином.

7. Дотримання академічної доброчесності.

Дисертаційна робота Чирви О.В. є результатом його особистого дослідження. Усі наукові положення, розробки, висновки та рекомендації, представлені в дисертації, належать особисто здобувачеві. Проведений в Державному податковому університеті аналіз тексту дисертації на наявність запозичень свідчить про безумовне дотримання Чирвою О.В. принципів академічної доброчесності та відсутність академічного плагіату, фабрикації або фальсифікації. Робота містить посилання на всі запозичені твердження, розробки, відомості та статистичні дані, а цитування оформлено відповідно до встановлених правил із зазначенням авторства. Порушень принципів академічної доброчесності в дисертації Чирви О.В. не зафіксовано.

8. Відповідність дисертації спеціальності і вимогам, що висуваються до виконання поставленого наукового завдання.

Дисертаційна робота Чирви О. В., виконана на тему «Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм забезпечення економічної безпеки України», за змістом, метою, завданнями, висновками та науковою новизною повністю відповідає спеціальності 051 Економіка. Дисертація подана у форматі кваліфікаційної наукової праці на правах рукопису, містить наукові положення, нові науково обґрунтовані теоретичні та методичні результати, які характеризуються ознаками наукової новизни. Структурно-доказовий підхід у висвітленні проблематики зв'язку та взаємовпливу непрямого оподаткування та національної економічної безпеки дозволив досягти логічної завершеності дослідження. Рівень виконання поставленого наукового завдання, а саме теоретичного обґрунтування й розв'язання проблеми вдосконалення механізму забезпечення економічної безпеки держави на основі системи непрямого оподаткування, відповідає вимогам наукової методології, демонструє глибоке оволодіння автором методологією наукової діяльності і має істотне значення для галузі знань 05 Соціальні та поведінкові науки.

9. Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Позитивно оцінюючи отримані здобувачем результати дослідження, їх наукову новизну та практичну значущість, все ж, на думку рецензента, є підстави висловити окремі зауваження, які переважно є дискусійними, а відтак потребують пояснень чи додаткової аргументації під час захисту дисертації.

1. В цілому погоджуючись із твердженням автора, що економічна безпека держави є комплексним поняттям, що враховує багато аспектів функціонування економіки і суспільства, а досягнення її належного стану за допомогою податкових механізмів є ключовим елементом стабільного і прогресивного розвитку країни, слід звернути увагу автора дослідження на те, що кожному елементу національної системи оподаткування притаманні власні ризики, що можуть породжувати загрози економічній безпеці держави. Це – нестабільність податкового законодавства, високий рівень податкового навантаження на бізнес, недосконалість процесів адміністрування податків, слабкість судового та адміністративного захисту платників податків тощо. Всі ці ризики також впливають на рівень економічної безпеки держави, тобто тут функціональний зв'язок є не одностороннім, а складним і зворотнім.

2. У дослідженні автор зазначає, що податкова культура є одним із головних факторів, що формує та визначає загальні соціальні норми в сфері податкових правовідносин між платниками податків і державою. Високий рівень податкової культури відповідає здатності платників податків вчасно, у повному обсязі та у відповідності до податкового законодавства виконувати свої зобов'язання, що означає високий рівень добровільності сплати податків. Водночас низький рівень податкової культури супроводжується низьким рівнем добровільності сплати податків. На нашу думку, таке твердження є дещо однобічним, оскільки не існує тотожності між добровільністю сплати податків та рівнем податкової культури. У значному ступені на рівень добровільності сплати впливає сама модель податку та його засоби адміністрування. Зокрема, ми бачимо, що сплата податку за моделлю «у джерела доходу» дозволяє забезпечити досить високий рівень добровільності сплати, проте загальний рівень податкової культури у суспільстві може бути досить посереднім. Виходячи з цього, у роботі доречно було б розглянути ці аспекти даної проблеми.

3. У пп. 1.3 «Міжнародна практика податкової підтримки економічної безпеки держави» автор приділяє значну увагу аналізу практики подолання кризових явищ в економіці Фінляндії до та після Другої світової війни. Не заперечуючи важливості вивчення цієї практики, можна було б також розширити аналіз за рахунок таких країн як Румунія, Велика Британія, Франція, Німеччина.

Однак зауваження та зазначені дискусійні положення не знижують наукової цінності дисертаційної роботи та актуальності її результатів.

Загальний висновок

Дисертаційна робота Чирви Олександра Васильовича на тему «Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм забезпечення економічної безпеки України», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 051 Економіка, є завершеним науковим дослідженням, виконаним на актуальну тему. Робота містить вагомі теоретичні та прикладні результати, які в сукупності вирішують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для галузі знань 05 Соціальні та поведінкові науки. Зокрема, у дисертації поглиблено теоретичні засади для розв'язання проблеми

вдосконалення механізму забезпечення економічної безпеки держави на основі системи непрямого оподаткування та обґрунтовано на цій основі науково-практичні рекомендації щодо їх імплементації в економіку України. Проведене дослідження забезпечило досягнення поставленої мети та завдань, а використання результатів та апробація дослідження підтвердили їхню обґрунтованість та достовірність.

У цілому дисертаційна робота за актуальністю, змістом, рівнем наукової обґрунтованості новизни та практичною значущістю, повнотою висвітлення результатів в наукових публікаціях та оформленням відповідає вимогам наказу МОН України № 40 від 12.01.2017 р. «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами) та Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44 (зі змінами), а її автор, Чирва Олександр Васильович, заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії зі спеціальності 051 Економіка

РЕЦЕНЗЕНТ:

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри управління
та бізнес-адміністрування
Державного податкового університету
Міністерства фінансів України

Лариса ЛАЗЕБНИК